

Verwerving van met erfpacht bezwaard goed door VZW-erfpachter : CBN-advies

AddThis Sharing Buttons

Share to LinkedInShare to TwitterShare to Facebook

Auteur(s): Stefaan Van Crombrugge

Editie: 790 p. 6

Publicatiedatum: 15 september 2017

Verwerving van met erfpacht bezwaard goed door VZW-erfpachter : CBN-advies

De Commissie voor Boekhoudkundige Normen heeft haar definitieve advies gepubliceerd over de boekhoudkundige verwerking van de verwerving door een vereniging of stichting van een onroerend goed waarop een erfpachtrecht ten gunste van die vereniging of stichting zelf gevestigd is (Advies 2017/14 van 21 juni 2017 - Verenigingen en stichtingen - Verwerving door de erfpachthouder van het met een erfpacht bezwaard onroerend goed (verwerving tréfonds) - Hereniging van het eigendomsrecht). Het ontwerpadvies werd eerder in deze nieuwsbrief besproken (*Balans* nr. 794 van 15 mei 2017, 5-7).

Theoretische verduidelijking

In vergelijking met het ontwerpadvies is het theoretische gedeelte van het definitieve advies niet wezenlijk gewijzigd. Er is alleen een formulering verbeterd (nr. 13) en er is een voetnoot toegevoegd (nr. 18).

Die voetnoot verduidelijkt, in geval van verwerving van het tréfonds tegen een symbolische vergoeding, de verhouding tussen het huidige advies en het vroegere advies NFP/2 - Boekhoudkundige verwerking van erfpachtcontracten in not-for-profit-organisaties (advies van 23 juli 2008; zie daarover kort *Balans* nr. 596, 8). Het huidige advies gaat ervan uit dat de overdracht van het tréfonds aan een VZW tegen een symbolische waarde meestal een schenking met last is. En daarop is artikel 8, § 1 KB van 19 december 2003 toepasselijk : het tréfonds moet bij verwerving bijgevolg worden gewaardeerd tegen marktwaarde of, bij ontstentenis, tegen gebruikswaarde. De nieuwe voetnoot 13 verduidelijkt nu dat het huidige advies geen afbreuk doet aan het vroegere advies NFP/2 : dat laatste handelt immers over de situatie waarbij er geen sprake is van een schenking onder last.

Verduidelijking voorbeeld

In het definitieve advies wordt één van de voorbeelden, dat wij in onze bespreking van het ontwerpadvies overigens niet eens hernomen hadden, uitgebreid (nr. 29). Die uitbreiding verduidelijkt dat, na de vestiging van een erfpachtrecht, ook jaarlijks een afschrijving op dat recht moet worden geboekt. Dat is evident. Vervolgens is de Commissie dan van mening dat,

na de hereniging van het eigendomsrecht door verwerving van het tréfonds, de voorheen geboekte afschrijvingen op het erfpachtrecht moeten worden teruggenomen, hetzij als uitzonderlijke opbrengst (art. 64, § 1, al. 3 KB/W.Venn.), hetzij als herwaarderingsmeerwaarde (art. 100 KB/W.Venn.).

Hierbij zijn wel een paar opmerkingen te maken. Een eerste opmerking is formeel. Een tweede opmerking raakt de fundamenteën van de verhouding tussen het boekhoudrecht en het fiscaal recht.

* De Commissie spreekt nog van uitzonderlijke opbrengsten. Maar die zijn door het KB van 18 december 2015 afgeschaft. Er moet voortaan worden gesproken over niet-recurrente (bedrijfs-)opbrengsten.

* Voorts is het opmerkelijk dat de Commissie de mogelijkheid openlaat om de terugnemingen van de geboekte afschrijvingen als herwaarderingsmeerwaarden te beschouwen, en dat zij daarvoor verwijst naar artikel 100 KB/W.Venn. Dat artikel spreekt niet over terugnemingen van afschrijvingen. Toch moet de mening van de Commissie volledig worden goedgekeurd, en wel om redenen van normenhiërarchie en van fiscaal recht.

Als algemeen principe moet worden vooropgesteld dat een koninklijk besluit, omwille van de in België geldende normenhiërarchie, geen wet kan veranderen. In het fiscaal recht komt daar nog bij dat de belastbare grondslag alleen door de wet en niet door een KB kan worden bepaald (art. 170 Gw.). Juridisch is het onaanvaardbaar dat de naleving van door een KB opgelegde verplichtingen de belastingplichtige een recht of een voordeel zou doen verliezen, dat hem door de fiscale wet duidelijk wordt toegekend.

Op fiscaal gebied moet men terugnemingen van afschrijvingen in de regel beschouwen als uitgedrukte, maar niet verwezenlijkte meerwaarden (Cf. J. AUTENNE, "Toetsing van het Koninklijk Besluit van 8 oktober 1976 aan de fiscale reglementering", *AFT* 1978, 266; cf. J. KIRKPATRICK, "Rapports du droit comptable et du droit fiscal" in *Het boekhoudrecht : drie jaar ervaring*, Belgische Vereniging van Bedrijfsjuristen, (ed.), 1980, 14), die door de artikelen 190 en 44, § 1, 1° WIB 1992 in de vennootschapsbelasting worden vrijgesteld voor zover zij op één of meer afzonderlijke rekeningen van het passief geboekt zijn en blijven en niet tot grondslag dienen voor de berekening van de jaarlijkse dotatie aan de wettelijke reserve of van enigerlei beloning of toekenning.

Om de vennootschappen in de gelegenheid te stellen aan deze onaantastbaarheidsvoorwaarde te voldoen, bepaalde het oorspronkelijke artikel 44, 2° KB van 8 oktober 1976, thans artikel 100 KB/W.Venn., dat de terugnemingen van afschrijvingen (of waardeverminderingen) geboekt op materiële en immateriële vaste activa rechtstreeks in de rubriek Herwaarderingsmeerwaarden mochten worden opgenomen en behouden tot op het ogenblik waarop de desbetreffende goederen gerealiseerd werden. Zo hoorde het. Omwille van het fiscaal legaliteitsbeginsel (art. 170 Gw.) kan een boekhoudbesluit de fiscale wet niet veranderen. Maar deze tekst werd bij artikel 40 KB van 12 september 1983 in die zin gewijzigd dat hij nog enkel betrekking heeft op de terugneming van waardeverminderingen. Dit is met betrekking tot terugnemingen van afschrijvingen eigenlijk een manipulatie van de belastbare grondslag bij koninklijk besluit.

Wij hebben dan ook altijd voorgehouden dat de boeking van terugnemingen van afschrijvingen onder de niet-recurrente opbrengsten mag worden geneutraliseerd door een

overboeking naar de belastingvrije reserves (S. VAN CROMBRUGGE, "Het fiscaal winstbegrip" in *Vennootschap en belastingen*, Mechelen, Kluwer, stand april 2002, Deel III, 3 - 820).

Het standpunt van de Commissie voor Boekhoudkundige Normen maakt de zaken er eenvoudiger op. In strijd met de letterlijke tekst van artikel 100 KB/W.Venn., aanvaardt zij nu in haar advies 2017/14 de rechtstreekse boeking van terugnemingen van afschrijvingen via de herwaarderingsmeerwaarde. Men kan zich daar alleen maar over verheugen.